

Guillaume Goulard: Le contentieux fiscal: délais de prescription et pouvoirs du juge
Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 55, 1/2018., str. 15.- 21.

Guillaume Goulard
Président de la 9^{ème} chambre de la Section du contentieux du Conseil d'État

LE CONTENTIEUX FISCAL: DÉLAIS DE PRESCRIPTION ET POUVOIRS DU JUGE

UDK: 336. 2(44)

Primljeno: 1. 12. 2017.

Izvorni znanstveni rad

Predmet ovog rada je definiranje pravnog okvira poreznog spora u Francuskoj, kako u pogledu vremenskog razdoblja tijekom kojega se porezni spor može voditi kao i ovlastima kojima porezni sudac raspolaže. Pravna pravila teže usklađivanju poštivanja načela zakonitosti s jamstvom pravne stabilnosti. Porezni se spor odnosi samo na oporezivanje tijekom određenih godina, iz dva razloga: s jedne strane, porezni obveznik može osporiti optužbe nametnute samo zakonskim rokovima; s druge strane, ovaj spor općenito se odnosi i na dodatne troškove nastale nakon porezne revizije u skladu sa zakonskim rokovima.

Ključne riječi: *Francuska, porezi, sporovi, rokovi zastare, ovlasti suca*

L'objet de cet exposé est de définir le cadre du contentieux fiscal en France, à la fois pour ce concerne la période sur laquelle peut porter le contentieux et les pouvoirs du juge fiscal. Les règles applicables tentent de concilier le respect du principe de légalité avec une garantie de la stabilité juridique.

Le contentieux fiscal ne concerne en effet que les impositions de certaines années, à un double titre:

- d'une part, le contribuable ne peut contester les impositions mises à sa charge que dans des délais déterminés par les textes ;
- d'autre part, ce contentieux porte généralement sur des impositions supplémentaires mises en recouvrement à la suite d'un contrôle fiscal qui ne peut lui-même porter que sur les impôts des années les plus récentes, selon des délais fixés par la loi.

Une fois que le contentieux est ouvert, le juge fiscal français dispose, en revanche, des pouvoirs les plus étendus.

Les délais de prescription sont différents selon qu'ils sont opposés à l'administration ou au contribuable. Dans le premier cas, on les désigne sous le nom de «délai de reprise» (1^{ère} partie), dans le second cas, de «délai de réclamation» (2^{ème} partie). Les pouvoirs du juge peuvent être analysés au regard de ces deux délais (3^{ème} partie).

I. LES DÉLAIS DE REPRISE

Le délai de reprise (ou délai de prescription) est la période au cours de laquelle des impositions supplémentaires peuvent être mises en recouvrement par l'administration fiscale.

Les impositions supplémentaires s'ajoutent aux impositions primitives qui ont été calculées initialement sur la base des déclarations du contribuable (pour les impôts déclaratifs tels que l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés ou la TVA) ou spontanément par l'administration (pour les impôts non déclaratifs tels que les taxes foncières).

Le délai de reprise a connu dans l'histoire récente des phases de raccourcissement et plus récemment de rallongement. La jurisprudence a apporté des précisions sur l'entrée en vigueur des nouveaux délais: *«Lorsqu'une loi nouvelle modifie le délai de prescription, le délai nouveau est immédiatement applicable, et court à compter de l'entrée en vigueur de la loi nouvelle ; le délai ancien demeure applicable s'il a commencé à courir avant l'entrée en vigueur de la loi nouvelle et s'il expire avant la date d'expiration du délai nouveau»* (Conseil d'Etat, 9 février 2001, Société Westco Trading Corporation).

La loi française comporte un délai de droit commun de 6 ans : selon l'article L. 186 du livre des procédures fiscales (LPF), *«Lorsqu'il n'est pas expressément prévu de délai de prescription plus court ou plus long, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la sixième année suivant celle du fait générateur de l'impôt»*.

Toutefois, ce délai de droit commun s'applique rarement. Généralement, la loi prévoit un délai pour chaque impôt. Le délai le plus courant est de 3 ans:

- *«Pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, le droit de reprise de l'administration des impôts s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due»* (Article L. 169 du LPF);
- Même délai de 3 ans pour la contribution économique territoriale (Article L. 174 du LPF) ou la TVA (Article L. 176 du LPF);
- Le délai est également de 3 ans pour les droits d'enregistrement et l'impôt sur la fortune, à compter de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration, mais seulement *« si l'exigibilité des droits et taxes a été suffisamment révélée par le document »* (Article L. 180 du LPF).

Le délai est seulement d'un an pour la taxe foncière et la taxe d'habitation.

La loi prévoit aussi des cas dans lesquels le délai de reprise de l'administration est majoré pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale:

- Pour les droits d'enregistrement et l'impôt sur la fortune, le délai est de 6 ans en l'absence d'enregistrement ou de déclaration;

- Le délai de 3 ans applicable à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés est porté à 10 ans si le contribuable exerce une activité occulte (non déclarée), n'a pas déclaré les comptes bancaires qu'il détient à l'étranger ou n'a pas déclaré une entité étrangère qu'il contrôle et qui bénéficie d'un régime fiscal privilégié.

Par ailleurs, lorsque l'administration fiscale a, dans le délai de reprise, demandé des renseignements à une administration étrangère, le délai est prorogé jusqu'à la fin de l'année qui suit la réponse de cette administration.

Dans la plupart des cas, le délai reste toutefois fixé à 3 ans. Pour les entreprises, on considère donc que, sauf exception, l'année fiscale (ou «exercice») en cours et les trois années précédentes sont les «exercices non prescrits». Les exercices antérieurs ne peuvent plus donner lieu à impositions supplémentaires. Ils ne font donc plus l'objet de contrôles.

Exemple: en 2017, les contrôles de l'administration fiscale peuvent porter sur les années 2014, 2015 et 2016.

Lorsque l'administration a contrôlé une année non prescrite, elle peut interrompre le délai de reprise en notifiant au contribuable une «proposition de rectification». Cette notification a pour effet de faire courir un nouveau délai de même durée. Cela lui laisse le temps de discuter avec le contribuable dans le cadre de la «procédure de redressement contradictoire» avant de mettre les impôts en recouvrement.

Exemple: Si l'administration contrôle en 2017 les déclarations d'une entreprise au titre de 2014, elle pourra, avant le 31 décembre 2017, lui adresser une proposition de rectification. L'administration disposera alors d'un nouveau délai, jusqu'au 31 décembre 2020, pour mettre en recouvrement les impositions relatives à l'année 2014.

II. LE DÉLAI DE RÉCLAMATION

Le délai de réclamation est le délai dont dispose le contribuable pour contester les impositions mises à sa charge, qu'il s'agisse d'impositions primitives ou d'impositions supplémentaires. Le plus souvent, la contestation porte sur des impositions supplémentaires mises en recouvrement à la suite d'un contrôle fiscal.

Le délai de réclamation en matière fiscale est particulièrement long : il expire le 31 décembre de la deuxième année qui suit la mise en recouvrement de l'impôt ou le versement spontané par le contribuable.

Ce délai de 2 ans comporte deux exceptions:

- pour les impôts locaux, c'est 31 décembre de l'année suivant la mise en recouvrement (délai d'un an);

- pour les contribuables faisant l'objet d'une procédure de rectification, le délai de réclamation est égal à celui dont dispose l'administration (le délai de réclamation est prolongé jusqu'à l'expiration du délai de reprise).

La réclamation est présentée à l'administration fiscale. C'est un recours administratif préalable obligatoire. Elle doit indiquer l'imposition contestée, contenir les conclusions et moyens du contribuable (argumentation) et comporter la signature du contribuable ou de son mandataire.

L'administration dispose d'un délai de 6 mois pour répondre. A défaut de réponse dans ce délai, le contribuable peut considérer que sa réclamation a été rejetée («décision implicite de rejet») et il peut alors saisir le juge.

Après la notification d'une décision de rejet de sa réclamation, le contribuable dispose d'un délai de 2 mois pour saisir le juge compétent. En cas de décision implicite de rejet, ce délai ne commence pas à courir. Le juge peut donc être saisi sans délai, sauf si l'administration prend une décision explicite, même hors délai.

III. LES POUVOIRS DU JUGE

Le juge fiscal dispose en France des pouvoirs les plus étendus. On dit que le contentieux fiscal est une « contentieux de pleine juridiction ». Le juge fiscal ne se contente pas d'annuler une décision de l'administration, comme en contentieux de l'excès de pouvoir, il prend une décision qui se substitue à celle de l'administration.

Mais le contentieux fiscal est aussi un contentieux de la légalité. Le juge vérifie que l'administration fiscale a respecté la loi, tant du point de vue de la procédure d'imposition que du bien-fondé de l'imposition.

Le juge fiscal rejette la requête du contribuable s'il estime que l'administration a suivi une procédure régulière et qu'elle a fixé le montant de l'impôt conformément à la loi fiscale.

Il accorde la décharge de l'imposition s'il estime qu'elle a été fixée illégalement.

Enfin il peut fixer lui-même un montant d'imposition différent de celui qu'avait fixé l'administration, notamment s'il estime sur l'impôt est dû mais que l'administration a retenu une base d'imposition trop élevée.

Dans ces deux dernières hypothèses, lorsque le juge donne entièrement ou partiellement satisfaction au contribuable, l'administration ne peut plus rien faire. Car la décision du juge intervient généralement après l'expiration du délai de reprise dont elle dispose pour mettre en recouvrement des impositions supplémentaires.

Si la décharge de l'imposition est accordée en raison d'un vice de procédure, l'administration n'a plus la possibilité de reprendre une procédure régulière. La décharge accordée est donc définitive.

En ce qui concerne la régularité de la procédure, le Conseil d'Etat a jugé, conformément à sa jurisprudence en contentieux général (Conseil d'Etat, Assemblée, 23 décembre 2011, n° 335033, Danthony) qu'une irrégularité demeure sans conséquence sur le bien-fondé de l'imposition s'il est établi que, n'ayant privé le contribuable d'aucune garantie, elle n'a pas pu avoir d'influence sur la décision de redressement (Conseil d'Etat, Section, 16 avril 2012, n° 320912, Meyer).

Mais cette jurisprudence a reçu très peu d'applications positives¹ : quasiment toutes les règles de procédure comportent des garanties pour le contribuable et leur violation entraîne la décharge de l'imposition.

En ce qui concerne le bien-fondé de l'imposition, le juge vérifie, s'il est saisi d'un moyen en ce sens par le contribuable, chacun des éléments pris en compte pour la détermination de l'impôt.

- Par exemple, pour l'impôt sur le bénéfice des sociétés, il peut vérifier le caractère imposable de chacune des recettes de l'entreprise et le caractère déductible de chacune des dépenses.

Le juge peut aussi, s'il est saisi d'un moyen en ce sens par l'administration, substituer une nouvelle base légale à la base légale erronée initialement retenue par l'administration.

- Par exemple, pour l'impôt sur le revenu, il peut confirmer le caractère imposable des sommes perçues par le contribuable dans la catégorie des salaires si l'administration les avait initialement imposées, à tort, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

Le juge fiscal peut encore, à la demande du contribuable ou de l'administration, opérer une compensation entre une imposition excessive et une imposition insuffisante sur un autre point, s'agissant d'un impôt donné et pour une même période d'imposition.

Enfin le juge exerce un contrôle de la conformité des textes appliqués par l'administration aux règles de droit supérieures.

Si l'administration fiscale a appliqué des dispositions réglementaires adoptées par le Gouvernement (décret du Premier ministre ou arrêté ministériel), le contribuable peut soutenir que ces dispositions sont contraires à la loi. Si le juge lui donne raison, cela conduira à la décharge de l'imposition.

¹ Deux cas seulement dans la jurisprudence du Conseil d'Etat :

- Conseil d'Etat 24 avril 2012, n° 326979, <LEC><INT>SA Descas père et fils (notification de redressement indiquant le montant en base résultant d'un redressement déterminé, mais omettant ce montant dans le tableau récapitulatif des conséquences financières des redressements, cette omission ayant été réparée, dans le délai de reprise, par un courrier comportant le nouveau tableau récapitulatif se substituant au tableau erroné initial);
- Conseil d'Etat 17 mars 2016, n° 381908, ministre des finances c/ M. Monsterleet (absence d'information donnée au contribuable sur l'origine d'un renseignement obtenu d'un tiers et utilisé pour fonder le redressement dans le cas particulier où il est établi que le contribuable avait nécessairement connaissance du renseignement en cause).

Il en va de même si le contribuable soutient que les dispositions de la loi dont il a été fait application sont contraires (1) à la Constitution ou (2) au droit de l'Union européenne.

Dans le premier cas, le juge fiscal ne peut pas écarter lui-même la loi, mais il peut renvoyer au Conseil constitutionnel une «question prioritaire de constitutionnalité» par laquelle le justiciable soutient que la loi est contraire aux droits et libertés garantis par la Constitution. Si le Conseil constitutionnel juge que la loi est contraire à la Constitution, l'application de la loi est écartée. Cela conduit, en contentieux fiscal, à la décharge de l'imposition établie sur la base d'une loi inconstitutionnelle (Conseil d'Etat, 6 avril 2016, Société Metro Holding France, n° 367256).

Dans le second cas, le contribuable peut demander au juge fiscal d'écarter l'application de la loi nationale au motif qu'elle est contraire au droit de l'Union européenne, que ce soit le droit primaire (traités) ou le droit dérivé (directives). Le juge fiscal peut, s'il estime que la difficulté est sérieuse, saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une question préjudicielle en application de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Si la Cour de justice dit pour droit que le droit de l'Union fait obstacle à ce que de telles dispositions soient appliquées, le juge accorde la décharge de l'imposition.

Ce cas se présente assez souvent devant le Conseil d'Etat (V. en dernier lieu Conseil d'Etat, 26 juin 2017, Sté Euro Park Service, n° 369311).

DISPUTE IN TAXATION MATTERS: DEADLINES FOR STATUTE OF LIMITATIONS AND POWERS OF JUDGES

The subject of this paper is to define the legal framework of taxation disputes in France, both in the time period during which a taxation dispute can be led and the powers taxation judges have at their disposal. Legal rules strive for harmonisation with the principle of legality together with the guarantee of legal stability. Taxation disputes relate to taxation only over certain years for two reasons. Firstly, tax payers can challenge claims occurring only within legally prescribed deadlines. Secondly, this dispute in general also relates to additional costs arising after taxation audit pursuant to legal deadlines.

Key words: *France, taxations, disputes in taxation matters: deadlines for statute of limitations and powers of judges*

LE CONTENTIEUX FISCAL : DÉLAIS DE PRESCRIPTION ET POUVOIRS DU JUGE

L'objet de cet exposé est de définir le cadre du contentieux fiscal en France, à la fois pour ce concerne la période sur laquelle peut porter le contentieux et les pouvoirs du juge fiscal. Les règles applicables tentent de concilier le respect du principe de légalité avec une garantie de la stabilité juridique. Le contentieux fiscal ne concerne en effet que les impositions de certaines années, à un double titre : d'une part, le contribuable ne peut contester les impositions mises à sa charge que dans des délais déterminés par les textes ; d'autre part, ce contentieux porte généralement sur des impositions supplémentaires mises en recouvrement à la suite d'un contrôle fiscal qui ne peut lui-même porter que sur les impôts des années les plus récentes, selon des délais fixés par la loi.

Mots clés: *France, Le contentieux fiscal : délais de prescription et pouvoirs du juge*